

Horst Gobrecht

Das kubanische Steuersystem: Einführung moderner Steuergesetze

1. Vorbemerkung

Die Friedrich-Ebert-Stiftung ist im Jahr 1994 von der Kubanischen Regierung um Unterstützung beim Aufbau eines Steuersystems und einer Steuerverwaltung durch einen deutschen Steuerexperten gebeten worden. Sie richtete diese Bitte an mich, der ich der Stiftung durch meinen Beruf als Steuerberater, durch meine Arbeit als Obmann der Bundestagsfraktion im Finanzausschuss des Bundestags und als Hamburger Senator der Finanzen bekannt und durch Vortragsreisen in ihrem Auftrag (u.a. durch Argentinien) und Beratungstätigkeiten (u.a. in Shanghai, Volksrepublik China) verbunden war. Auf meinen Wunsch fanden diese Tätigkeiten ehrenamtlich statt.

Da ich aufgrund meiner Erfahrungen als Hamburger Senator mit dem Aufbau eines Steuersystems – hier der Übernahme des Systems der kleinen Bundesrepublik – und einer Steuerverwaltung in Mecklenburg-Vorpommern, das Hamburg betreute, sehr skeptisch gegenüber einer solchen Beratungstätigkeit in einem staatswirtschaftlichen Land war, gingen der Übernahme des Auftrags eine lange Beratung mit dem damaligen Vizeminister des neuen kubanischen Finanzministeriums, Manuel Millares, und ein zweiwöchiger Besuch in Havanna voraus, um die Vorbereitungen Kubas und die Vorstellungen und Wünsche zuvor kennen zu lernen.

Dieser Besuch in Havanna im April 1995 überzeugte mich, dass ein grundsätzlicher Ansatz zur Entwicklung eines modernen Steuersystems angedacht und gewollt war. Hinzu kam die – für ein lateinamerikanisches Land ungewöhnliche – exzellente Ausbildung des Entwicklungsteams im Finanzministerium: Neun Juristen und drei Mathematiker, keine Ökonomen – ihre Ausbildung sei für eine solche Arbeit noch zu einseitig, so wurde das mir gegenüber begründet –, in einem Alter von 23-29 Jahren, der Älteste war 35 Jahre alt. Sie waren in dem jugendlichen Alter schon in höheren Funktionen und zeichne-

ten sich durch ein außerordentliches Engagement bei der Arbeit aus – vielfach bis in den späten Abend hinein. Und gleichwohl wurde am nächsten Morgen pünktlich mit der Weiterarbeit begonnen.

Diese Voraussetzungen – der Wille, ein modernes und rechtsstaatliches Steuersystem zu entwickeln, die gute Vorbereitung durch aufgearbeitetes steuerrechtliches Material aus den modernen Ländern für eine Auswahl des daraus Besten für Kuba, das Engagement des jungen Entwicklungsteams und die Bereitschaft der Leitung des Finanzministeriums, gestützt vom Mitglied des Staatsrats, Carlos Lage, auch kritische Anregungen zu bedenken und vielfach aufzunehmen – haben mich nach den ersten zwei Wochen bewogen, die Beratung zu übernehmen. Sie dauerte dann über sieben Jahre bis 2002. Dass manches aus den Beratungen in die Steuergesetzgebung Kubas und den Aufbau der Steuerverwaltung übernommen worden ist, geht aus dem nachfolgenden Artikel hervor.

2. Erstes Steuerreformgesetz

Im Rahmen einer gewissen wirtschaftspolitischen Neuorientierung Kubas war das am 4. August 1994 verabschiedete Steuerreformgesetz (Gesetz Nr. 73) ein Instrument, das grundsätzliche Orientierungen für die Einführung einer modernen Steuergesetzgebung enthält und die Einführung von Steuern, Beiträgen und Gebühren vorsah.

Inzwischen ist praktisch die gesamte kubanische Wirtschaft in das neue Steuersystem einbezogen. Das betrifft die Unternehmen in der Rechtsform neuer juristischer Personen, Unternehmen mit Ausländerbeteiligung und den Bereich, in dem sich Kubaner als selbständige Gewerbetreibende, in unserer Wortwahl, als *trabajadores a cuenta propia* – als Arbeiter auf eigene Rechnung, auch *cuentapropistas* genannt – betätigen. Beachtlich ist es, dass damit alle Unternehmen, die in der Regel in der Rechtsform kubanischer juristischer Personen als staatlich gelenkte Wirtschaftsunternehmen betrieben werden, in dieses Steuersystem einbezogen worden sind. Das ist sicherlich nicht zuletzt darauf zurückzuführen, dass der zweite Mann in der Republik Kuba, Verteidigungsminister Raúl Castro, eng mit dem Mitglied des Staatsrats, Carlos Lage, der für die hier behandelte wirtschaftspolitische Reform steht, zusammenarbeitet.

Da in den sechziger Jahren – den Anfangsjahren der siegreichen kubanischen Revolution – die Steuern bis auf einen rudimentären Rest an Erbschaftssteuern, Verkehrs- und Verbrauchssteuern und Stempelsteuern abgeschafft worden waren, musste Ausgangspunkt für den Versuch einer umfassenden Reform die Analyse des bestehenden Steuersystems und seiner strukturellen Mängel sein.

Bei meiner Teilnahme an den Diskussionen in den Beratungsrunden der Jahre 1995 bis 2002 habe ich stets auf die Notwendigkeit der Entwicklung eines ganzheitlichen Steuersystems hingewiesen: Die in dieser Zeit entstandenen Gesetze zur Umsatzbesteuerung und zur Besteuerung der Einkommen durch Einkommensteuer und Gewinnsteuer (Körperschaftsteuer) wurden so stets von dem Gedanken geleitet, eines Tages ohne wesentliche Veränderungen für die gesamte kubanische Wirtschaft anwendbar zu sein. Das traf zunächst auf wenig Akzeptanz, ist jedoch im Lauf der Jahre übernommen und umgesetzt worden.

Die restlichen Steuerarten und Steuersätze aus den Jahren bis 1994 waren überholt. Sie wurden in den meisten Fällen durch Fallentscheidungen ersetzt, die einer gleichmäßigen und ausgewogenen Steuerpolitik widersprachen und damit kein Steuerrecht im Sinn einer Besteuerung nach Recht und Gesetz darstellten. Deshalb setzte auch hier die neue Steuergesetzgebung an. Positiv beeindruckend war in den Beratungen seit 1995 der Wille, ein klares und damit rechtsstaatliches Steuersystem zu entwickeln. Darauf wird bei den Steuerarten im einzelnen noch einzugehen sein.

Sofern früher in Kuba ein "Steuerbewusstsein" hinsichtlich der Notwendigkeit der Zahlung von Steuern für die Finanzierung staatlicher Aufgaben bestanden haben sollte, war es in über dreieinhalb Jahrzehnten jedenfalls nahezu vollständig verschwunden.

Nur bei der 1982 begonnenen Gesetzgebung für *Joint-Ventures* bestanden moderne, klarere und zugleich flexible Regelungen, die "... im Vergleich zu anderen Ländern attraktiv sind und die entsprechend den Investitionsbedingungen und den Interessen des Landes Steuerbefreiungen und Steuererstattungen ermöglichen": So die kubanische Regierung in einer Verlautbarung. Dies war zugleich jedoch auch ein Hinweis auf die unsystematische und fallweise Behandlung ausländischer Investoren. Die *Joint-Ventures* werden unberührt durch das neue Steuersystem nach den seit 1982 geltenden Gesetzen und

Verordnungen mit einer Gewinnsteuer von 30% auf die Erträge belegt. Die Gewinnermittlung hat nach den international üblichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu erfolgen. Derzeit wird die Anzahl der *Joint-Ventures* auf ca. 400 geschätzt; zehn davon mit deutschen Unternehmen.

Nach einer intensiven Bestandsaufnahme wurde das Steuerreformgesetz (Nr. 73) vorbereitet. Die neue Gesetzgebung sollte insgesamt die staatlichen Einnahmen erhöhen, die Produktivität und Effizienz des staatlichen Sektors verbessern, zur rationaleren interregionalen und interpersonellen Verteilung der Einnahmen beitragen, das in Restbeständen vorhandene System internationalen Standards anpassen und ein einheitliches, integriertes Steuersystem schaffen.

Dabei verfolgt dieses erste grundlegende Gesetz folgende steuerpolitischen und steuerrechtlichen Zielvorstellungen für ihren zunächst eingeschränkten Geltungsbereich:

- Einheitliche Besteuerungsformen für juristische und natürliche Personen aller Sektoren zur Vereinheitlichung und Vereinfachung des Steuerrechts und der Handhabung in der Steuerverwaltung;
- Vorzug der Einkommensbesteuerung vor der Besteuerung von Eigentum und Vermögen unter Berücksichtigung der Eigentumsverhältnisse in Kuba;
- Erhöhung des Beitrags des privaten und gemischten Sektors sowie der Bevölkerung allgemein;
- Erweiterung der Steuerbasis der kommunalen Haushalte durch stärker an der Ausgabenstruktur dieser Haushalte orientierte Steuern;
- Aufrechterhaltung der Steuervorteile für *Joint-Ventures* – wie schon erwähnt;
- Vorzug der Besteuerung von Gewinnen vor Umsatzsteuern, um die Rentabilität der wirtschaftlichen Einheiten genauer zu erfassen und zu kontrollieren;
- Einführung direkter und indirekter Steuern, die die einkommensschwachen Bevölkerungsschichten nicht übermäßig belasten.

Diese Prämissen wurden im Steuerreformgesetz in zwei Grundsatzartikeln wie folgt gebündelt und formuliert:

Art. 3: Die festgesetzten Abgaben haben in Übereinstimmung mit der Wirtschaftskraft der zu ihrer Zahlung verpflichteten Personen auf den Grundsätzen der Allgemeinheit und Gleichheit der Abgabenlast zu beruhen.

Art. 4: Die Abgaben haben, außer zur Erzielung von Einnahmen, als Instrumente der allgemeinen Wirtschaftspolitik sowie den Erfordernissen der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Entwicklung zu dienen.

Selbstverständlich war dieses Gesetz in vielen Teilen sehr unvollständig, ließ weiterhin viele Regelungen für fallweise Entscheidungen durch das neu begründete Finanzministerium offen. Und es enthielt viele Absichtserklärungen.

Seine Hauptbedeutung war, erstmals das vernachlässigte Feld einer notwendigen Besteuerung von wirtschaftlicher Betätigung mit dem Ziel auf Einnahmen und Gewinne zur Erzielung staatlicher Einnahmen für die Finanzierung der staatlichen Leistungen in das Bewusstsein aller politisch Verantwortlichen und schließlich der Bevölkerung zu rücken.

3. Gründung einer Nationalen Steuerverwaltung

Seither ist viel geschehen: Im Finanzministerium hat ein überwiegend sehr junges Team nach den Vorgaben des in dem entscheidenden Jahrzehnt amtierenden Finanzministers, Manuel Millares, und dem bis 2001 für die Steuerpolitik zuständigen Vizeministers, Rafael González, – zugleich Chef der nationalen Steuerverwaltung ONAT – eine Reihe von Folgegesetzen und Rechtsverordnungen erarbeitet, die vom Finanzminister zügig durch den Ministerrat und die gesetzgebende Körperschaft – die *poder popular* – gebracht und in Kraft gesetzt worden sind. Im Jahr 2001 übernahm als Nachfolgerin Haleyxa Tandrón die Leitung der staatlichen Steuerverwaltung. Seit Mitte 2003 wird das Finanzministerium von der Ministerin Georgina Barreiro Fajardo geführt.

Nach der Sammlung von Erfahrungen verschiedener Länder wurde seit 1994 die Gründung einer Nationalen Steuerverwaltung vorbereitet, denn mit dem Wegfall der Steuern gab es selbstverständlich seit den sechziger Jahren auch keine spezielle Einnahmenverwaltung mehr. In Anlehnung an die Verwaltungsstrukturen in anderen latein-

amerikanischen Ländern wurde am 29. Juni 1995 die *Oficina Nacional de Administración Tributaria* – kurz ONAT genannt – gegründet. Sie ist unmittelbar dem Finanzministerium angegliedert.

Die ONAT ist dreifach – und damit der deutschen Steuerverwaltung sehr ähnlich – gegliedert: a) Nationale Ebene; b) “Oberfinanzdirektionen” (“Provinzial-ONAT”) in den zwölf Provinzhauptstädten; zwei “Oberfinanzdirektionen” führen die Hauptstadt Havanna und die Finanzämter im übrigen Bereich von Havanna; c) insgesamt 169 “Finanzämter” (Gemeinde-, Stadt- oder Stadtteil-ONAT) in den Städten und für jeweils eine Reihe von Gemeinden. Die ONAT hat inzwischen rund ca. 3.200 Mitarbeiter, von denen rund 200 auf der Zentralebene sowie rund 3.000 in den Provinzen und in den Finanzämtern tätig sind.

Die Auswahl und Einstellung des Personals stellten eine beträchtliche Arbeits- und Organisationsbelastung dar. Zu Teilen wurden Mitarbeiter aus anderen Verwaltungszweigen und von staatlichen Unternehmen übernommen, zu anderen Teilen junge Akademiker eingestellt, die unmittelbar nach Abschluss der Examina von den Universitäten kommen. Denn die Ausbildung dieses neuen Personals auf der Basis des taufischen neuen Steuerrechts und die Fortbildung des bisherigen Personals mussten zur selben Zeit geleistet werden.

Zu den Vorgaben für die Aus- und Fortbildung des Personals gehörten sehr moderne Elemente für ein Verwaltungsmanagement ebenso, wie strenge Anweisungen zu einem besonders höflichen Umgang mit den – vielfach neuen – Steuerpflichtigen, weil es sich um eine besondere staatliche Hoheitsverwaltung mit vielen Eingriffsrechten handele. Solche Vorgaben sind in vielen Staaten nicht gerade üblich; es wird nun darauf ankommen, dass sie in der täglichen Praxis auch umgesetzt werden.

Die Frist für die Abgabe der Steuererklärungen ist auf die Monate Januar bis März des jeweiligen Folgejahres festgelegt. Am 1. März 1997 waren von allen selbständigen Gewerbetreibenden – von den *trabajadores a cuenta propia* – erstmals Steuererklärungen auf amtlichen Formularen abzugeben. Im Gegensatz zu sorgenvollen Schätzungen, dass man mit einer freiwilligen Abgabe von nur 40-50% der Steuererklärungen zum Stichtag rechnen könne, wurden auf Anhieb landesweit 85% erreicht. Für gut 10% der Steuerpflichtigen (Künstler, Sportler, Wissenschaftler mit Auslandseinkünften) gibt es einmonati-

ge Fristverlängerungen. Die Ziffern für die Folgejahre waren noch besser: 1998 gingen (für 1997) 94% und 1999 (für 1998) 96% der Steuererklärungen am Fälligkeitstag ein. Das hat sich inzwischen auf diesem hohen Niveau eingespielt.

4. Die Steuergesetze im Einzelnen

4.1 Verbrauchs- und Verkehrssteuern (indirekte Steuern)

In diesem Bereich waren frühere Steuern noch vorhanden. Das betrifft Transportsteuern und eine komplizierte "Zirkulationssteuer". Die Kraftfahrzeugsteuer wird beibehalten.

Die Zirkulationssteuer ist noch nicht zugunsten einer einheitlichen Umsatzsteuer abgeschafft worden; sie findet sich in verschiedenen Umsatzsteuergesetzen wieder. Diese Umsatzsteuern sind unverändert die wichtigste Einnahmequelle. Die Umsatzsteuer ist noch nicht als "Mehrwertsteuer" ausgestaltet worden. Sie ist praktisch eine "einphasige" Besteuerung der Umsätze von Waren und Dienstleistungen an den jeweiligen Endverbraucher.

Umsatzsteuerpflichtig sind alle "selbständigen Gewerbetreibenden", die z.B. auf den Bauernmärkten, den Handwerker- und Industriemärkten Waren verkaufen. Dabei sind die Steuersätze für die Verkäufe von Lebensmitteln aller Art auf den Bauernmärkten örtlich unterschiedlich, um eine bessere Versorgung der großen Städte sicherzustellen. So betragen die Steuersätze auf den Bauernmärkten für Havanna und Santiago de Cuba 5%, für die Provinzhauptstädte 10% und im übrigen Land 15%. Auf großen Tiermärkten beträgt der Satz derzeit 5%. Es gibt weitere Steuersätze von 20% für Industrieprodukte und 25% für Nahrungsmittel.

In den niedrigeren Steuersätzen auf den Bauernmärkten finden wir die Vorgabe wieder, dass das Steuerrecht auch nach dem Grundsatz "Steuern mit Steuern" in einem gewissen Maß "wirtschaftslenkend" eingesetzt werden soll.

Mittelfristig ist für alle Bereiche eine Umsatzsteuer auf Lieferungen und sonstige Leistungen im modernen, internationalen Mehrwertsteuersystem angedacht. Insofern ist die Einführung von "einphasigen" Umsatzsteuern ein Zwischenschritt, der bei dem jetzigen Wirtschaftssystem Kubas möglich ist. Mit seiner Veränderung und der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung wird ein Übergang aus diesem

System nötig werden; er wird aus diesem System nicht über Gebühr schwierig sein.

Verbrauchssteuern – z.B. auf Kaffee, Tee, Alkohol, Tabak – sind in den Umsatzsteuern enthalten.

4.2 Ertragsteuern (direkte Steuern)

a) *Einkommensteuer als Körperschaftsteuer für Juristische Personen: Gewinnsteuern*

Die Hauptrolle bei der Besteuerung von Einkommen, d.h. hier von Gewinnen, spielen noch die Unternehmen in der Rechtsform kubanischer juristischer Personen, die bisher eine Mischform von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung darstellen. An den entsprechenden Gesetzen wird jedoch gearbeitet, um auch hier eine Modernisierung und Anpassung an internationale Rechtsformen einzuleiten.

Die *Joint-Ventures* als kubanische juristische Personen unterliegen seit 1982 einer Gewinnsteuer mit dem Steuersatz von 30%. Die Gewinnermittlung erfolgt grundsätzlich wie international üblich, d.h. Betriebsausgaben sind alle Ausgaben, die zur Erzielung der Einnahmen nach Definition des Unternehmers nötig sind. Mit einem Erlass hat das Finanzministerium 2003 den Umfang der abzugsfähigen Betriebsausgaben genauer definiert. Am Steuersatz für bestehende *Joint-Ventures* soll auch in der Zukunft nichts geändert werden. Die Anzahl solcher Unternehmen beläuft sich inzwischen auf über 400.

Alle anderen Unternehmen in der Rechtsform kubanischer juristischer Personen, die nicht in staatlicher Hand sind, unterliegen der Gewinnsteuer mit einem Steuersatz von 35%. Soweit es sich um die Ausbeutung bestimmter Naturschätze handelt, bestimmen Sonderregelungen, dass der Steuersatz bis zu 50% steigen kann. Dabei kann es sich nach den gesetzlichen Bestimmungen um die Unternehmen, die teilweise in kubanischem Eigentum stehen, ebenso handeln, wie um Unternehmen, die zu 100% in ausländischem Eigentum stehen, was seit dem Ausländerinvestitionsgesetz vom September 1995 möglich ist. Bei ausländischen Investitionen kann der Steuersatz auf 30% gesenkt werden. Für Investitionen in den Freizonen sind unter bestimmten Voraussetzungen Ermäßigungen möglich. Diese umfassen die vollständige Befreiung von der Besteuerung für zwölf bzw. fünf Jahre

und Ermäßigungen um 50% von der gesetzlichen Steuer für die folgenden fünf bzw. drei Jahre. Dies gilt sowohl für die Gewinnsteuer als auch für die Lohnsummensteuer, die Unternehmen für das Ausleihen ihres Personals von einem kubanischen (staatlichen) Leihunternehmen zu zahlen haben.

Zunächst sind viele staatliche Unternehmen aus der Besteuerung herausgehalten worden. Sie sind jedoch zügig nach und nach in die Rechtsform kubanischer juristischer Personen überführt und damit vollständig dieser Besteuerung unterworfen worden. Für alle Unternehmen sollen somit einheitlich die steuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätze gelten. Danach ist nach der Umwandlung aller Unternehmen allein auf diese Weise klar erkennbar, welche Unternehmen Gewinne machen und welche – auch nach dieser Umwandlung und anderen Maßnahmen – unverändert Verlustunternehmen sind.

b) Einkommensteuern für natürliche Personen

Da seit 1993, der Freigabe des Dollarbesitzes in Kuba, in zwei Währungen gewirtschaftet wird, gibt es auch für die Erhebung der Einkommensteuer von den selbständigen Gewerbetreibenden (also den “Arbeitern auf eigene Rechnung”) zwei Einkommensteuergesetze: Seit dem 1. Januar 1996 das Einkommensteuergesetz für Einkünfte in Devisen (in *Pesos Convertibles*, CUC, bis Herbst 2004 praktisch in US-Dollars), und seit dem 1. April 1996 das Einkommensteuergesetz für Einkünfte in der *moneda nacional*, den kubanischen Pesos CUP.

Ab 8. November 2004 bestimmt eine Verordnung der Kubanischen Nationalbank, dass der Bar-Umtausch von US-Dollars in Kubanische *Pesos Convertibles* mit einem Einbehalt von 10% belastet wird. Ebenso wird der Tausch von kubanischer Währung in US-Dollars mit demselben Satz vom Wert der eingetauschten US-Währung belastet. Dies wird politisch mit “Risiken wegen manipulativer Einwirkungen der US-Regierung über den Dollar auf die kubanische Wirtschaft” begründet. Mit dieser Abschaffung des US-Dollars als Parallelwährung erfolgt die Besteuerung tatsächlich in der kubanischen “Hartwährung” CUC – *Cuban Convertible* (1:1 zum US-Dollar bewertet; Wertverhältnis derzeit 1:24 zur *moneda nacional*, dem CUP – *Cuban Peso*).

Erfasst werden praktisch alle selbständigen Gewerbetreibenden: Die unabhängige Arbeit auf eigene Rechnung (*Trabajador a cuenta*

propia – TCP) z.B. als Händler, Handwerker, als Leistender für persönliche Dienstleistungen, als Handelsvertreter, als Kommissionär. Erfasst werden sollen außerdem Einkünfte aus Vermietungen und Verpachtungen, Einkünfte als Wissenschaftler, Künstler oder Berufssportler, Einkünfte aus Fracht- und Personenbeförderung.

Nicht besteuert werden durch diese Einkommensteuer bisher die Löhne und Gehälter der Arbeitnehmer: Gleichwohl wird über eine unvermeidliche spätere Einführung einer Lohnsteuer – wohl als Quellensteuer wie in Deutschland – nachgedacht, weil eine so entscheidende Einkunftsquelle in keinem modernen Einkommensteuersystem ausgelassen werden kann. Vor einer Einführung der Lohnsteuer müssen jedoch die wirtschaftlichen Bedingungen und die Lage des Staatshaushalts noch erheblich besser werden, denn von den jetzigen niedrigen Löhnen können keine Steuern einbehalten werden.

Nicht besteuert werden gleichfalls Renten und Pensionen – hierfür gilt analog das zur Nichtbesteuerung und Höhe der Löhne Erwähnte –, sowie Geschenke und Überweisungen (z.B. von US-Dollars – heute zumeist wegen der 10-prozentigen Abgabe bei US-Dollars von Euros oder einer anderen Hartwährung –) von Familienangehörigen, die so genannte *remesas familiares*.

Die Gewinnermittlung bei beiden Einkommensteuergesetzen ist denkbar einfach, denn es dürfen von den Einnahmen pauschal nur 10% als Betriebsausgaben abgesetzt werden, “um Erfahrungen zu sammeln”. Selbständige Transportunternehmer dürfen pauschal 20% als Betriebsausgaben absetzen. Im Zuckerrohrsektor können pauschal 30% oder ordnungsgemäß nachgewiesene Betriebsausgaben bis zu 70% abgezogen werden.

Die ausschließlich pauschal abzugsfähigen Betriebsausgaben widersprechen einem marktwirtschaftlichen und modernen Einkommensteuersystem, weil es den Grundsatz verletzt, wonach alle Ausgaben abgezogen werden dürfen, die der Erzielung der Einnahmen dienen. Die Möglichkeit im Zuckerrohrsektor weist zumindest in die richtige Richtung.

Ebenso wie die fehlende gesetzliche Betriebsausgabendefinition bei den o.a. erwähnten “Gewinnsteuern” alsbald nachgeholt und eingeführt werden muss, ist dies auch für diesen Bereich ebenso zu regeln. Zumindest muss alsbald eine Regelung eingeführt werden, wonach korrekt nachgewiesene Betriebsausgaben auch über die Pau-

schalsumme von 10% bzw. 20% hinaus abgesetzt werden dürfen. Denn die Pauschalierung führt zu großen Ungerechtigkeiten – wenn nicht sogar zu zumindest “in Kauf genommenen” Behinderungen – für die erfolgreiche Arbeit der Selbständigen (der *Cuentapropistas*), weil die gemeindlichen Gebühren in teilweise extremer Höhe nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

Dies dürfte auch ein Grund dafür sein, dass die Anzahl der *Cuentapropistas* – der “Selbständigen Gewerbetreibenden” – seit 1996 offensichtlich erheblich zurückgegangen ist und zuletzt laut verschiedenen Quellen nur noch bei rd. 95.000 lag. Hinzu kommen zu dieser Zahl noch 37.000 Taxifahrer und Fahrer für Personentransport (z.B. auf Lastwagen) sowie 11.000 Vermieter von Fremdenzimmern und Fremdenwohnungen.

Beide Einkommensteuergesetze haben einen progressiven Steuertarif in Stufen, dem gemeinsam ist, dass bei Einkünften von mehr als 60.000 Pesos bzw. *Pesos convertibles* ein Steuersatz von 50% greift, wobei die niedrigeren, ansteigenden Steuersätze der vorangehenden Stufen für diese Bereiche erhalten bleiben.

Beide Einkommensteuergesetze haben jedoch generell noch keine Nullzone, also keinen Grundfreibetrag. Ausnahmen werden bei Unterhaltungskünstlern/Entertainern (*humoristas*) und Drehbuchautoren (*guionistas*) gemacht; sie erhalten einen jährlichen Grundfreibetrag von 4.800 in der jeweiligen Währung. Die Besteuerung setzt folglich in der Regel mit dem ersten Peso (CUP) oder dem ersten *Peso convertible* (CUC) ein. Dies ist ein nur im Übergang der Einführung solcher Gesetze hinnehmbarer Systemfehler. Allenfalls bei den Einkünften in Devisen könnte für eine längere Übergangszeit auf einen Grundfreibetrag verzichtet werden, weil die Grundbedürfnisse in der Regel durch Einkünfte in *moneda nacional* gedeckt werden dürften.

Im Einzelnen beginnt die Besteuerung von Einkünften in Hartwährung (CUC) mit 10% bis zu 2.400 *Pesos convertibles* und steigt dann in Stufen von 3.600, 4.800, 6.000 und schließlich 12.000 CUC bis auf die Summe von 60.000 CUC, wo der Steuersatz von 50% erreicht wird.

Da – wie erwähnt – die Zwischenstufen mit ihrem Steuersatz erhalten bleiben, beträgt der effektive Steuerbetrag auf Einkünfte in Höhe von 60.000 CUC 35,2%. Je höher die Einkünfte oberhalb der 60.000 CUC liegen, umso höher ist folglich auch der effektive Steuer-

satz. Doch Einkünfte in dieser Höhe dürften in Kuba von kubanischen Selbständigen derzeit kaum erzielt werden.

Bei Einkünften in kubanischen Pesos (CUP) beginnt die Einkommensbesteuerung mit 5% für Einkünfte bis zu 3.000 Pesos und steigt dann in Stufen von 3.000, 6.000 und 12.000 Pesos bis zum Betrag der Einkünfte von 60.000 Pesos, von dem ab 50% an Einkommensteuer erhoben werden.

Es sind monatliche Vorauszahlungen auf Schätzbasis zu leisten, die nach Abgabe der Jahressteuererklärung und Festsetzung der Jahressteuerschuld angerechnet werden. Überzahlungen können teilweise auf die Steuerzahlungen des Folgejahres angerechnet werden. Hier gibt es Unklarheiten, die so schnell wie möglich in ein geordnetes Verfahren ohne Benachteiligung der Steuerpflichtigen überführt werden müssen.

Daneben werden allerdings von den Städten und Kommunen zum Teil beträchtliche Gebühren in Pesos und ggf. in der Hartwährung CUC erhoben, die aufgrund der Pauschalierung der Betriebsausgaben nicht abgesetzt werden können. Die Gebühren werden stets von Anfang an erhoben ohne Rücksicht darauf, ob die Tätigkeit erfolgreich sein wird oder nicht; Erstattungen sind nicht vorgesehen.

Hier wird die kubanische Regierung alsbald klare Richtungsentscheidungen treffen müssen, insbesondere dann, wenn sie den erheblichen Schwarzmarkt und die erheblichen illegalen, nicht angemeldeten Tätigkeiten eindämmen will und die Einkünfte einer korrekten Besteuerung zuführen will.

4.3 Besitzsteuern (Grund- und Vermögenssteuern)

Das Steuerreformgesetz Nr. 73 sah die Einführung von Besitzsteuern – der früheren deutschen Vermögenssteuer vergleichbar – für folgende vier Bereiche vor: Schiffe, unbebaute Grundstücke, Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften (“Bauernhöfe”) und Wohnungen.

Eingeführt worden ist die Besteuerung ab. 1. Januar 1996 für Schiffe. Für unbebaute Grundstücke, die landwirtschaftlich genutzten Grundflächen der Produktionsgenossenschaften und die Wohnungen ist die Besitzbesteuerung noch nicht geregelt. Zwar wird daran entsprechend dem gesetzlichen Auftrag gearbeitet, doch ist keine Lösung der Bewertungsfragen in Sicht, die einigermaßen akzeptabel und poli-

tisch verträglich wäre. Angesichts der deutschen Diskussion über die Bewertung von Grundvermögen (Einheitsbewertung) und die gleichmäßige Besteuerung dieses Vermögens im Hinblick auf andere Vermögensarten bei der zur Zeit “ruhenden” – faktisch abgeschafften – Vermögenssteuer in Deutschland ist diese Schwierigkeit hier besonders verständlich.

5. Steuerliches Verfahrensrecht

Selbstverständlich steht bei der Einführung eines Steuerrechts die Erzielung von Einnahmen für jeden Staat im Vordergrund. Das war – wie dargelegt – in Kuba nicht anders.

Gleichwohl ist sehr bemerkenswert, wie modern in objektivem Sinn die politischen Vorgaben für die Gestaltung des steuerlichen Verfahrensrechts und den Umgang der Steuerbediensteten mit den Steuerpflichtigen sind. Auch wenn Vorgaben und ihre Umsetzung in Gesetze und Verordnungen noch nicht die Wirklichkeit des täglichen Umgangs von Verwaltung und Bürgern darstellen, so ist es doch beachtlich, wenn ein Staat mit einer Verfassung und Verfassungswirklichkeit wie die Republik Kuba von heute für die Formulierung des steuerlichen Verfahrensrechts klar vorgibt, dass die Rechte und Pflichten für den Staat wie für den Bürger, für die Steuerverwaltung wie für die Steuerpflichtigen, gleichberechtigt zu definieren seien.

Dies ist zunächst ein rechtsstaatlicher Ansatz, der eine besondere Bedeutung für eine staatliche Hoheitsverwaltung hat, die eine Steuerverwaltung stets ist. So werden zwar die Erklärungspflichten der Steuerpflichtigen ähnlich umfassend geregelt werden, wie wir es in Deutschland kennen, doch genauso umfassend sollen die Rechte der Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerverwaltung festgelegt werden.

Das gilt für die Einführung eines Steuergeheimnisses, das strenger und mit härteren Sanktionen für Verletzungen durch Steuerbedienstete geregelt werden wird, als es bisherige Regelungen für das Amtsgeheimnis sind.

Das gilt für die Festlegung, dass Steuerbescheide zu erteilen sind, gegen die Rechtsbehelfe und Rechtsmittel zulässig sind: Es gibt – wie in Deutschland – zunächst den Einspruch auf der Verwaltungsebene und anschließend die gerichtliche Klage. Bei den Verwaltungsgerichten sollen besondere steuerrechtliche Kammern eingerichtet werden.

Ebenso gibt es das Recht der Steuerpflichtigen zur Beschwerde über schlechte Behandlung in Ämtern der Steuerverwaltung bei der zentralen ONAT. So wird praktisch auch eine Regelung eingeführt, wie sich Betriebsprüfer gegenüber zur Außenprüfung ausgewählten Betrieben verhalten müssen: Vorankündigungen von Prüfungen mit Terminvereinbarungen werden bereits praktiziert und zukünftig auch vorgeschrieben werden.

Von Anfang an ist in der ONAT eine gesonderte Abteilung eingerichtet worden, die sich um die Information des Bürgers und Steuerpflichtigen über alle Fragen der Besteuerung zu kümmern hat. Dazu gehört, dass das kubanische Finanzministerium im Zusammenhang mit der Abgabe von Steuererklärungen und der damit verbundenen Leistung von ggf. anfallenden Steuernachzahlungen praktisch einen für Kuba neuen Beruf – als Selbständiger – angeregt und zugelassen hat: Nämlich Helfer in Steuersachen (*gestores cobradores*), die den Steuerpflichtigen bei der Ausfüllung der Steuererklärungen behilflich sein sollen und zugleich autorisiert sind, die fälligen Abschlusszahlungen anzunehmen und abzuführen. Das ist eine erhebliche Hilfe für die Steuerpflichtigen. Damit wird die Abgabe der Steuererklärungen erleichtert und viel Zeit bei den umständlichen kubanischen Bankfilialen für die Einzahlung von Steuerbeträgen vermieden. Denn ein Geschäftsbankensystem mit Konten für Selbständige und entsprechende Überweisungsmöglichkeiten befinden sich erst im Aufbau. Aus den *gestores cobradores* dürfte sich ein steuerberatender Beruf entwickeln.

6. Schlussbemerkung

Die kubanische Regierung hat sich mit der Einführung eines modernen Steuerrechts für die "Selbständigen" (die *trabajadores a cuenta propia* u.ä.) und schließlich für die gesamte Wirtschaft sowie dem Aufbau einer leistungsfähigen Steuerverwaltung eine ebenso notwendige wie schwierige Aufgabe gestellt. In außerordentlich kurzer Zeit ist bereits sehr viel geleistet worden. Die kubanische Steuerverwaltung braucht jedenfalls schon heute als jüngste dieser lateinamerikanischen Steuerverwaltungen keinen Vergleich mit ihren Schwesterorganisationen zu scheuen. Sie dürfte auch aufgrund ihres voll auf moderner Datenverarbeitung aufgebauten Systems – hierzu leistete Kanada

wertvolle Hilfe – eine der Leistungsfähigsten auf diesem Kontinent sein. Hinzu kommt die hervorragende Ausbildung ihres Personals, das auf dem unverändert bestehenden leistungsfähigen Bildungssystem Kubas – für das es keinen Vergleich in Lateinamerika gibt – beruht.

Gleichwohl bleibt noch viel zu tun: Das gilt sowohl für die weitere Formulierung klarer und möglichst einfacher gesetzlicher Regelungen, als auch für die möglichst gesetzestreue Umsetzung im Sinn der modernen und rechtsstaatlichen Vorgaben.

Zu bemerken ist nochmals in diesem Zusammenhang, dass ein Steuersystem auf Dauer bei der Ertragssteuer nicht mit den beiden Säulen Einkommensteuer und “Gewinnsteuer” (Körperschaftssteuer) auskommen wird, sondern die dritte Säule der Lohnsteuer als Einkommensteuer für die Arbeitnehmer hinzukommen muss. Das setzt – neben den bereits hierfür genannten Gründen – voraus, dass alle Wirtschaftssubjekte, also auch alle staatlichen Unternehmen, voll der Besteuerung und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unterworfen werden. Der positive Nebeneffekt im kubanischen Wirtschaftssystem wäre, dass objektiv erkennbar werden würde, wo wirtschaftlich effektiv gearbeitet wird – und wo nicht.

Als weiterer Schritt ist sodann die internationale Kompatibilität des kubanischen Steuerrechts herzustellen. Bei der Formulierung der Gesetze für die einzelnen Bereiche sowohl der indirekten als auch der direkten Steuern ist daran bereits jeweils gedacht worden.

Die Vorbereitung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (“Doppelbesteuerungsabkommen”, DBA) gehört dazu. Inzwischen gibt es DBA’s mit vielen Ländern: In der Europäischen Union mit Spanien und Portugal sind die Abkommen in Kraft; unterzeichnet, aber noch nicht in Rechtskraft, die Abkommen mit Italien und Österreich. Mit Deutschland wird seit 2001 verhandelt. Verhandlungen laufen auch mit Belgien, Frankreich und den Niederlanden. Unterzeichnet, jedoch noch nicht in Rechtskraft, sind auch die Abkommen mit den Ländern Russland und der Ukraine. Verhandlungen laufen mit Kroatien.

Für Länder außerhalb Europas ist der Stand der Verhandlungen bzw. des Abschlusses von DBA’s wie folgt: Amerika: Barbados (in Kraft), Venezuela (unterzeichnet), Kanada und Chile (in Verhandlungen); Asien: China und Vietnam (in Kraft), Libanon (unterzeichnet),

Türkei, Kuwait und Qatar (in Verhandlungen); Afrika: Algerien und Südafrika (in Verhandlungen).

Ebenso die Zulassung weiterer gesellschaftsrechtlicher Unternehmensformen – beispielsweise der Personengesellschaft aus natürlichen Personen und ggf. juristischen Personen –, weil vielfach erst dadurch vom kubanischen Staat gewährte Steuervorteile bei Ausländern auch “ankommen” und nicht im Heimatstaat der Ausländer durch eine dortige Besteuerung wieder “einkassiert” werden. Solange dieses “heimatliche Einkassieren” bei Investoren in Kuba möglich bleibt, werden sich ausländische Investoren in Kuba allein schon aus diesem Grund sehr zurückhalten.

Was das wirtschaftliche Verhältnis von Deutschland und Kuba anbelangt, so ist durch die Ratifikation und Inkraftsetzung des Investitionsschutzabkommens ein erster Schritt getan worden. Dem müssen Verhandlungen über die Altschulden der Republik Kuba im Rahmen des Pariser Abkommens und auf bilateraler Basis – auch z.B. unmittelbar mit betroffenen Banken – folgen. Das wäre sehr hilfreich für die Einbeziehung der Hermes-Kreditversicherung in Geschäfte mit Kuba, die inzwischen möglich ist und praktiziert wird. Hilfreich wäre auch, dass – zumindest als *Joint-Venture* – alsbald auch nach deutschem Recht zugelassene Wirtschaftsprüfer in Kuba tätig werden dürften. Denn ohne Testate deutscher Wirtschaftsprüfer werden deutsche Investitionen, die immer auch mit einem Anteil von Fremdmitteln (Krediten) finanziert werden, nicht möglich sein.

Schließlich ist bei der Erarbeitung eines modernen Steuersystems auch an die Verbindungen in verschiedenen Organisationen mit Nachbarländern in der Hemisphäre zu denken. Und mögliche spätere Entwicklungen sollen bedacht werden:

So ist Kuba Mitglied des CARICOM, der Vereinigung karibischer Staaten. Kuba und Venezuela arbeiten an der Gründung der ALBA (*Alternativa Bolivariana para las Américas*), der “Bolivarianischen Alternative”, als Gegenentwurf zu der von den Vereinigten Staaten von Amerika geförderten und geforderten panamerikanischen Freihandelszone FTAA (*Free Trade Area of the Americas*). Diese Idee einer Ausweitung der NAFTA (*North American Free Trade Agreement*) und der kürzlich installierten Freihandelszone der USA mit den mittelamerikanischen und karibischen Staaten (CAFTA-DR) zu einer umfassenden Zone des freien Handels von Alaska bis Feuerland, in

Lateinamerika als ALCA (*Area de Libre Comercio para las Américas*) bezeichnet, wird nicht nur von Venezuela und Kuba als “Werkzeug des politischen und wirtschaftlichen Imperialismus Washingtons” gebrandmarkt. Auf diese Entwicklungen muss auch das kubanische Steuersystem eingestellt werden.

Denn: Alle geschichtliche Erfahrung lehrt, dass ein Steuersystem – erst einmal eingeführt – im Grundansatz nicht für wenige Jahre, sondern für Jahrzehnte wirksam wird und bleibt. Kubas neues Steuersystem sollte deshalb zu den Steuersystemen beider Amerikas und möglichst darüber hinaus zu den Steuersystemen der wirtschaftlich erfolgreichen, modernen Länder der Welt “passen”, d.h. kompatibel sein. Das ist eine wichtige Aufgabe, an die gedacht werden muss.